

Audience publique du 21 juin 2004

Recours formé par
la **société anonyme S.**, Luxembourg
contre
une décision du **directeur de l'administration des
Contributions directes**
en matière d'impôts

-

Vu la requête, inscrite sous le numéro 17075 du rôle, déposée le 21 octobre 2003 au greffe du tribunal administratif par Maître André ELVINGER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme S., établie et ayant son siège social à Luxembourg, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 10 avril 2003 déclarant irrecevables ses réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 1997, 1998 et 1999, émis le 16 mai 2002;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 2 mars 2004;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 2 avril 2004 par Maître André ELVINGER pour compte de la société anonyme S.;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître André ELVINGER et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 28 avril 2004.

-

Au mois d'août 2001, la société S. LIMITED, établie à l'époque aux British Virgin Islands, transféra son siège social vers le Grand-Duché de Luxembourg et prit la dénomination de S. S.A..

En date du 16 mai 2002, le bureau d'imposition sociétés 5 de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à l'égard de la société S. LIMITED les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 1997, 1998 et 1999. Ces bulletins furent notifiés directement à la société S. LIMITED à son ancienne adresse aux British Virgin Islands.

Par courrier recommandé du 5 février 2003, la société S. S.A. introduisit une réclamation à l'encontre des bulletins d'impôt prévisés du 16 mai 2002, tout en sollicitant le relevé de la déchéance du délai couru en faisant valoir que, même si le délai de réclamation était en principe révolu à la date d'introduction de la réclamation, l'envoi des bulletins d'impôt en cause à son ancienne adresse aux British Virgin Islands ne lui aurait permis d'avoir connaissance de leur existence que le 23 octobre 2002, date de la signification d'une contrainte en paiement des cotes de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 1997, 1998 et 1999.

Suivant décision du 10 avril 2003 (n° du rôle C 11882), le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », déclara cette réclamation irrecevable aux motifs énoncés comme suit :

« Vu la requête introduite le 11 février 2003 par la dame ... et le sieur ..., de Deloitte & Touche S.A., au nom de la société S. S.A., avec siège à L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 1997, 1998 et 1999, émis le 16.05.2002 :

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu le dossier fiscal ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des Contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est pas incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que, d'une part, la réclamante a eu son siège statuaire à GB-Tortola, aux Iles Vierges Britanniques, adresse à laquelle les bulletins litigieux ont été expédiés sous pli fermé, en date du 16 mai 2002 ;

Qu'aux termes du § 89 AO, la notification du bulletin est censée être accomplie par la remise à la poste au cas où, comme en l'espèce, le contribuable, invité à élire domicile au Grand-Duché, refuse d'y désigner un mandataire postal ;

Considérant que, d'autre part, la réclamante a transféré ce siège le 10 août 2001 à Luxembourg, acte dûment enregistré et publié (Mém. C 121, 23.01.2002) ;

Considérant que si, à la date d'émission des bulletins litigieux, l'adresse statutaire de GB-Tortola n'était plus valide, il ressort néanmoins de la requête introductive que la notification à l'égard de la réclamante a bien été effectuée, dans les formes légales prescrites, en date du 23 octobre 2002 ;

Que dès lors les actes critiqués constituaient des décisions exécutoires (§91 AO) et les délais légaux commençaient à courir ;

Considérant qu'aux termes des §§ 245 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours jointe aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification, qui en l'espèce fut accomplie à la date précitée du 23 octobre 2002 ;

Que la requête, datée le 5 février 2003, et entrée le 11 février 2003, n'a donc pas été introduite dans le délai légal de réclamation ayant expiré le 23 janvier 2003 ;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion ;

Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstance susceptible de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO) ;

Considérant qu'aux termes du § 252 AO la réclamation tardive est irrecevable ;

P a r c e s m o t i f s

Dit les réclamations irrecevables ».

Par requête déposée le 21 octobre 2003, la société S. S.A. a fait introduire un recours contentieux tendant à la réformation de la décision directoriale précitée du 10 avril 2003.

En présence des dispositions de l'article 5 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, dont l'alinéa (1) confère au délégué du gouvernement un délai de trois mois pour fournir sa réponse à la requête introductive et dont l'alinéa (5) dispose que ce délai est prévu à peine de forclusion, le tribunal est amené à vérifier d'office si le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé le 2 mars 2004 répond aux exigences de délai ainsi posées, les dispositions prévisées étant à considérer comme étant d'ordre public en tant que touchant à l'organisation juridictionnelle (cf. trib. adm. 14 février 2001, n° 11607, Pas. adm. 2003, v° Procédure contentieuse, n° 305).

La requête introductive de la présente instance ayant été déposée le 21 octobre 2003, le délai pour le dépôt du mémoire en réponse a expiré le 21 janvier 2004. Il s'ensuit qu'à défaut de prorogation du délai accordée par voie d'ordonnance, le mémoire en réponse a été déposé tardivement et doit être écarté. Dans la mesure où le mémoire en réplique déposé pour compte de la société demanderesse ne constitue que la prise de position par rapport au mémoire en réponse, il doit pareillement être écarté.

Pour conclure à la recevabilité de son recours déposé après l'écoulement d'un délai supérieur à trois mois depuis la prise de la décision litigieuse, la société demanderesse se prévaut de l'article 13 (1) de la loi précitée du 21 juin 1999, lequel fait courir le délai de recours contentieux seulement à partir du jour où la décision a été notifiée au requérant ou du

jour où le requérant a pu en prendre connaissance. Elle soutient à cet égard que le paragraphe 88 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* » (AO), comporterait d'une part un renvoi général aux dispositions du nouveau code de procédure civile quant aux significations de la part de l'administration et d'autre part certaines dispositions, dont celles relatives à l'admissibilité de la notification par voie de courrier recommandé, qui ne pourraient trouver application aux décisions directoriales sur réclamation, étant donné que le paragraphe 88 AO se trouve inséré dans le chapitre général (« *Zweiter Teil* ») concernant la « *Besteuerung* ». Dès lors, à défaut d'autre dérogation consacrée légalement, seule la signification pourrait être admise comme forme valable de communication d'une décision directoriale sur réclamation, vu qu'elle serait entourée de certaines garanties pour la sauvegarde des droits de la personne concernée, telles la prescription de diligences lorsque la personne concernée n'a ni domicile, ni résidence connus ou l'obligation pour l'huissier de remettre un avis et une copie de l'acte en cas d'impossibilité d'une signification à personne, et elle serait régie par les articles 153 à 168 du nouveau code de procédure civile (NCPC), applicables au vœu de l'article 162 du même code « *à tous les cas de signification* ». La société demanderesse fait valoir subsidiairement que même si la notification devrait être reconnue comme mode de communication valable, l'article 170 (1) NCPC renverrait à l'article 102 NCPC qui requerrait la forme d'une lettre recommandée avec avis de réception et qui devrait trouver application même dans le cadre de l'application du paragraphe 88 (3) AO. La société demanderesse affirme que, s'il fallait admettre que le paragraphe 88 (3) AO soit applicable isolément, le choix de la voie moins protectrice du droit de la défense du contribuable devrait faire encourir à l'administration le risque de la non-réception, de la réception tardive et des difficultés de preuve, de manière que le « *simple billet de recommandé portant le cachet de la poste* » ne pourrait être considéré comme preuve suffisante que l'envoi contenant la décision directoriale entreprise soit arrivé au destinataire et que la preuve négative de la non-réception ne saurait être requise de sa part sous peine de la priver irrémédiablement de ses droits. La société demanderesse en déduit que la décision directoriale du 10 avril 2003 ne lui aurait pas été valablement notifiée, de manière que le délai de recours n'aurait pu courir qu'à partir de sa prise de connaissance effective de la même décision en date du 22 juillet 2003 par voie de télécopie à son mandataire.

Aux termes du paragraphe 258 (2) AO, « *die Entscheidungen sind dem Steuerpflichtigen verschlossen zuzustellen. Der Minister der Finanzen kann statt der Zustellung eine einfachere Form der Bekanntgabe zulassen* ».

La notion de « *Zustellung* » se trouve explicitée par le paragraphe 88 AO dont la société demanderesse conteste à tort l'applicabilité dans son intégralité aux décisions directoriales sur réclamation en se prévalant de son emplacement au sein de la loi générale des impôts. En effet, le paragraphe 88 AO fait partie de la deuxième partie de la loi générale des impôts, certes intitulée « *Besteuerung* », mais comportant dans les paragraphes 71 à 390 un ensemble de règles matérielles et de procédure concernant la fixation, la liquidation et le recouvrement de l'impôt tout comme les voies de recours à disposition du contribuable. En outre, le paragraphe 88 AO se trouve inséré dans la première section (« *Abschnitt* ») comportant les prescriptions générales applicables aux sections subséquentes, dont la section 3 régissant les voies de recours. Il s'ensuit que le paragraphe 88 AO doit trouver pleine application aux décisions directoriales sur réclamation.

Le paragraphe 88 AO dispose dans ses alinéas (1) à (3) :

« (1) *Für Zustellungen gelten die Vorschriften der Zivilprozessordnung über Zustellungen von Amts wegen.*

(2) *Zustellen können auch Beamte der Steuer-, der Polizei- oder der Gemeindeverwaltung.*

(3) *Die Behörde kann durch eingeschriebenen Brief zustellen. Die Zustellung gilt mit dem dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass der Zustellungsempfänger nachweist, dass ihm das zuzustellende Schriftstück nicht innerhalb dieser Zeit zugegangen ist ».*

Il se dégage du paragraphe 88 que si la « *Zustellung* » doit, au vœu de son alinéa (1), en principe être opérée en conformité avec les dispositions de la « *Zivilprozessordnung* », renvoi qui doit être compris au Luxembourg comme visant le nouveau code de procédure civile, il autorise à travers son alinéa (3) toute « *Behörde* » visée par ses dispositions, donc également le directeur en sa qualité de « *Rechtsmittelbehörde* » au sens des paragraphes 228-ss AO, à utiliser un mode simplifié de « *Zustellung* » par le biais de la notification par voie de « *eingeschriebener Brief* » dans tous les cas où la « *Zustellung* » est prescrite (Jean OLINGER, *La procédure contentieuse en matière d'impôts directs*, ETUDES FISCALES n° 81-85, n° 87, p. 66), partant notamment pour une décision directoriale sur réclamation laquelle est à « *geschlossen zuzustellen* » au prescrit du paragraphe 258 (2) AO.

En vue de déterminer les formalités obligatoirement attachées à l'envoi d'un « *eingeschriebener Brief* », il convient de constater que la « *Zustellung* » au sens du paragraphe 88 s'analyse par essence en une remise actée entourée d'un certain formalisme, lequel est destiné à constituer une preuve de la réception de l'acte à notifier par son destinataire. L'originalité de l'alinéa (3) du paragraphe 88 AO par rapport à son alinéa (1) réside dans le fait que l'autorité est dispensée de l'obligation de s'aménager une preuve concrète de la prise de connaissance effective de l'acte par son destinataire et que l'autorité est seulement tenue de prouver la date à laquelle l'enveloppe contenant l'acte a été remise à la poste. En outre, la preuve concrète de la réception par le destinataire est remplacée par l'alinéa (3) en cas de notification par « *eingeschriebener Brief* » par une présomption *juris tantum* de réception au troisième jour après la remise à la poste.

Il en découle que le paragraphe 88 (3) autorise les autorités visées à procéder à une notification par voie de lettre recommandée simple, un avis de réception n'étant point requis au vu de la dispense de la preuve d'une réception effective par le destinataire, et que la seule preuve à charge de l'autorité est celle de la remise de l'acte à la poste sous forme de pli fermé expédié en tant que lettre recommandée. S'il est vrai que ce régime simplifié de notification réduit les garanties pour le destinataire de l'acte, la dispense de l'accomplissement d'une formalité précise pour établir la réception effective par le destinataire découle nécessairement de l'instauration formelle de la prédite présomption de réception.

En l'espèce, le dossier directorial relatif à la décision entreprise du 10 avril 2003 comporte un récépissé de dépôt d'un envoi recommandé portant le tampon postal daté au 10 avril 2003 et enregistré sous le numéro RR0014 23617 LU. Ce récépissé indique comme expéditeur la direction des Contributions, division Contentieux de l'Impôt, et comme destinataire la société demanderesse sous l'adresse 9, rue Sainte Zithe, L-....

Dans la mesure où ce récépissé de dépôt n'est pas autrement contesté quant à sa réalité et sa relation avec la décision directoriale entreprise du 10 avril 2003 et où l'adresse indiquée sur le récépissé correspond de manière incontestée à celle du siège social de la société demanderesse, force est de conclure que la remise à la poste de la décision entreprise en date du 10 avril 2003 est établie à suffisance de droit, de manière que la présomption de réception de ladite décision par la société demanderesse le troisième jour après ladite remise

trouve application en l'espèce. Il en découle qu'afin de faire tomber cette présomption, la société demanderesse est tenue d'établir concrètement qu'elle n'a pas reçu ce courrier recommandé dans le dit délai de trois jours, mais à une date ultérieure ou pas du tout. Pourtant, la société demanderesse se confine à alléguer simplement une absence de réception dudit courrier recommandé et à renvoyer à la pratique de l'entreprise des postes et télécommunications de requérir du destinataire d'un courrier recommandé une reconnaissance de réception à travers une signature sur un relevé, qu'il devrait être possible d'obtenir, mais n'a soumis au tribunal aucun élément concret qui serait de nature à renverser la présomption de réception instaurée par le paragraphe 88 (3) AO.

Il découle des développements qui précèdent que la décision directoriale entreprise du 10 avril 2003 doit être considérée comme ayant été valablement notifiée à travers l'envoi recommandé prévu du 10 avril 2003 et que le recours sous analyse encourt en principe l'irrecevabilité en raison de son caractère tardif.

La société demanderesse a néanmoins formulé à titre subsidiaire dans sa requête introductive une demande de relevé de la déchéance résultant du délai imparti pour agir à l'encontre de la décision directoriale litigieuse en se fondant sur la circonstance qu'elle n'aurait à aucun moment eu connaissance de ladite décision avant la réception par son mandataire d'une copie télécopiée en date du 22 juillet 2003.

Cette demande de relevé de forclusion est cependant irrecevable à un double titre. En effet, le relevé de la déchéance encourue en raison de l'expiration du délai de recours légal ne peut être accordé que moyennant un jugement du tribunal statuant sur une requête afférente à introduire sur base de la loi modifiée du 22 décembre 1986 relative au relevé de déchéance résultant de l'expiration d'un délai imparti pour agir en justice, de sorte qu'en l'espèce, faute d'avoir été préalablement relevé de la déchéance encourue en bonne et due forme, la société demanderesse est forclosée à introduire un recours contre la décision ministérielle déferée. En outre, l'article 3 de ladite loi du 22 décembre 1986 soumet la recevabilité d'une demande de relevé de forclusion au dépôt de la requête afférente dans les quinze jours à partir de la date de la connaissance de l'acte en cause, de manière qu'en présence d'une prise de connaissance avouée de la décision directoriale déferée en date du 22 juillet 2003, la demande de relevé en l'espèce, formée à travers la requête introductive déposée le 21 octobre 2003, ne respecte pas ce délai.

Il résulte de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours sous analyse doit être déclaré irrecevable pour cause de tardiveté.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,
déclare la demande de relevé de forclusion irrecevable,
déclare le recours irrecevable,
condamne la société demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par:

M. CAMPILL, vice-président,

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, juge,

et lu à l'audience publique du 21 juin 2004 par le vice-président en présence de M.
LEGILLE, greffier.

LEGILLE

CAMPILL